

A PRESUNÇÃO NO INSTITUTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

Raphael Menezes dos Anjos Magalhães

Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET; Especialista em Gestão Tributária pelo Centro de Pós-graduação e Pesquisa Visconde de Cairu – CEPPEV; Graduando em Administração, pela Faculdade Visconde de Cairu; Graduado em Direito, pela Faculdade Baiana de Direito e Gestão; Graduado em Ciência Contábeis, pela Universidade Federal da Bahia – UFBA. Residente e domiciliado na cidade de Salvador, Bahia, e-mail: rapha_anjos@hotmail.com, telefone: (71) 99201-0659.

A PRESUNÇÃO NO INSTITUTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

RESUMO

Todos os ramos do conhecimento necessitam trabalhar com presunções para delimitar certos padrões de comportamento, visto que alguns procedimentos precisam da visualização do conseqüente para serem aplicados. No Direito não seria diferente, como se vê nas próprias leis, que vivem sob a presunção de constitucionalidade. Ocorre que as presunções raramente representam com exatidão os fatos futuros relacionados, fazendo com que os operadores do direito as manuseiem com muito cuidado, sob pena de causar injustiças. O manuseio da presunção deve ser ainda mais cuidadoso quando diz respeito ao Direito Tributário, tanto em razão de seus princípios norteadores quanto pelo fato de sua operação consistir na constrição patrimonial dos administrados. Todavia, os entes federados, algumas vezes apoiados pelo poder legislador, inclusive pelo constituinte derivado, utilizam-se da presunção para cometer algumas arbitrariedades, uma delas foi a criação da Substituição Tributária Progressiva, onde o substituto tributário passou a ter de recolher o imposto referente ao fato gerador futuro, sem sequer saber se realmente ocorreria. Em recente atuação, o Supremo Tribunal Federal proferiu decisão favorável ao contribuinte, relativizando uma das presunções existentes no instituto da Substituição tributária Progressiva, contudo, conforme será analisado, o êxito não pode ser tão comemorado como deveria.

Palavras-chave: Presunção; ICMS; Substituição Tributária Progressiva.

ABSTRACT

All branches of knowledge need to work with presumptions to delimit certain patterns of behavior, since some procedures need the visualization of the consequent to be applied. In the law it would not be different, as it is seen in the own laws, that live under the presumption of constitutionality. It so happens that presumptions rarely accurately represent future related facts, causing legal practitioners to handle them very carefully, otherwise they may cause injustice. The handling of the presumption should be even more careful when it comes to Tax Law, both because of its guiding principles and because its operation consists in the patrimonial constriction of the administered. However, federated entities, sometimes supported by the legislative power, including by the constituent party, use the presumption to commit some arbitrariness, one of them was the creation of Progressive Replacement, where the tax substitute now has to collect the tax To the future generator, without even knowing if it would actually occur. In a recent performance, the Federal Supreme Court rendered a favorable decision to the taxpayer, relativizing one of the presumptions existing in the institute of Progressive Tax Replacement, however, as will be analyzed, the success can not be celebrated as it should.

Keywords: Presumption; ICMS; Progressive Tax Replacement.

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho não tem a pretensão de esgotar o problema debatido, pelo simples fato de os problemas no mundo jurídico acompanharem a realidade social, portanto, transformam-se a cada dia, mostrando-se a beira do inatingível. O Direito busca regular a realidade social, a fim de manter a organização do ordenamento jurídico, para isso, a atenção, o reconhecimento dos inconvenientes e a adaptação são essenciais. Com o Direito Tributário não poderia ser diferente, à medida que a realidade social vai se transformando, novos institutos vão sendo criados, outros vão sendo modificados, técnicas interpretativas adaptadas, tudo em função da melhor adequação do Sistema Tributário Nacional à nova realidade.

A Constituição da República Federativa do Brasil é a fonte primária do ordenamento jurídico brasileiro e, no Direito Tributário, funciona como o coração de todo sistema. Uma das principais funções desempenhadas pela CF/1988 no que se relaciona com o Sistema Tributário Nacional é a de limitadora dos poderes de tributar que a União, os estados, os municípios e o Distrito Federais desfrutam. Desta forma, à medida que a Carta Magna atribui suas competências, limitam os seus poderes, com o escopo de estruturar o sistema, traçar sua moldura e, dentro dela, possibilitar que as unidades federadas possam agir, utilizando-se das ferramentas que estão a sua disposição.

A figura da presunção é muito importante para o direito como um todo, visto que é importante para criar consequentes a partir de uma hipótese simulada, mas da forma como é utilizada no ordenamento jurídico brasileiro, principalmente no Direito Tributário, acaba violando princípios constitucionais e criando uma série de problemas para os administrados. O presente trabalho tem como escopo apresentar a forma de utilização das presunções no Direito e a possibilidade desse uso no Direito Tributário, direcionando essa discussão para o instituto da Substituição Tributária Progressiva.

2 A PRESUNÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Estudos apontam que o início da utilização do instituto da presunção no ordenamento jurídico se deu no direito hebraico, consoante pesquisa do jurista Sérgio Carlos Covello (1983, p.8), enquanto sua utilização como prova no ordenamento jurídico brasileiro iniciou somente em 1850, no Regimento 737, como aponta Gabriela Grigs Fleck em sua obra *As Presunções e Ficções no Direito Tributário* (s.d., 492).

2.1. CONSIDERAÇÕES GERAIS

Etimologicamente, presunção deriva da palavra latina “*praesumptionis*”, que nada mais é do que a ideia antecipada de algo. Trata-se como verdadeiro algo que sequer foi comprovado, sendo considerado como correto apenas por especulação.

Para o direito, presumir é a ação de considerar uma consequência como verdadeira a partir de um antecedente efetivamente verdadeiro, ou seja, a dedução de um conseqüente. Neste espeque, entende Becker (1998, p.508), ao concluir que “presunção é o resultado do processo lógico mediante o qual, do fato conhecido cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido cuja existência é provável”.

A presunção está representada no direito através de duas espécies, (1) a presunção legal (*praesumptiones iuris*) e (2) a presunção judicial (*preasumptiones hominis*). A presunção legal é aquela que está definida no próprio texto de lei, podendo ser relativa (*iuris tantum*), aquela que permite prova em contrário, invertendo-se o ônus da prova, ou absoluta (*iuris et te iure*), aquela que não possibilita prova em contrário, limitando o poder do juiz com relação à análise das provas. Já a presunção judicial é aquela que decorre da interpretação do juiz, tendo, portanto, uma conotação mais processual.

O presente trabalho voltará os holofotes para a presunção legal, visto que é a espécie utilizada para formulação da base de cálculo na Substituição Tributária Progressiva.

2.2 O INDÍCIO E A PRESUNÇÃO NAS RELAÇÕES JURÍDICAS

Tratar sobre a natureza jurídica da presunção não é trabalho simples, principalmente pelo fato de não ter um conceito legal. Contudo, pode-se dizer que a presunção em si não é elemento de prova. Neste espeque entendem os doutrinadores Fredie Didier Jr., Paula Sarno Braga e Rafael Oliveira (2012, p.58-59), que criticam aqueles doutrinadores que assim entendem, considerando que, em verdade, confundem a presunção com o indício, este sim, numa visão macro, pode ser visto como elemento de prova. Como já visto, presunção é a ação de considerar algo como verdadeiro, partindo de um elemento verdadeiro, mas não suficiente para chegar a uma conclusão definitiva. Este elemento verdadeiro, de per si ou em conjunto com algum nexos casual, capaz de gerar a presunção, nada mais é do que o indício. Mas esta discussão, para o presente trabalho, não tem nenhum efeito prático, desde que se entenda que por vezes a dicção normativa trata a presunção como se indício fosse, tratando-a como elemento de prova.

Os meios de prova utilizados para o convencimento do juiz são o depoimento pessoal, exibição de documento ou coisa, confissão, prova testemunhal, prova documental, inspeção judicial e prova pericial, contudo, não são esses os únicos meios que possibilitam o convencimento do juiz. Todavia, a verdade dos fatos pode ser provada por todo e qualquer meio legal ou moralmente legítimo, o que permite inferir a opção do legislador em escolher a busca pela verdade em detrimento do tipo de prova adotado, como determina o Código de Processo Civil de 2015, mais precisamente em seu art. 369, que dispõe que *“as partes têm o direito de empregar todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, para provar a verdade dos fatos em que se funda o pedido ou a defesa e influir eficazmente na convicção do juiz”*.

Os elementos de prova, assim como todas as normas do ordenamento jurídico, devem buscar fundamento nas normas constitucionais, especialmente nos princípios da moralidade e legalidade. Esse pressuposto é indispensável para a utilização das provas em todos os processos, seja ele judicial ou administrativo.

A figura do indício, vista de uma maneira macro como elemento de prova, pode ser utilizada para estabelecer a presunção, ou seja, possibilitar a construção de

consequências (dedução) pautando-se em análise de experiências vivenciadas pelo homem médio. Aqui, o indício é o fato efetivamente ocorrido, que, de per si ou combinado com algum nexos causal, infere-se em presunção legal. É como se o legislador entendesse os fatos ocorridos como prioristicamente suficientes à conclusão de algo não comprovado. A dívida regularmente inscrita, por exemplo, goza de presunção de certeza e liquidez, sendo exatamente por isso que a Certidão de Dívida Ativa é título de crédito executivo e pode ser levada a execução fiscal sem precisar de fase de conhecimento, tendo em vista a sua presunção de certeza e liquidez, como prevê o art. 204 do Código Tributário Nacional. Neste exemplo, imagina-se que para chegar nessa norma, o legislador fez uma análise do procedimento nos processos administrativos fiscais e percebeu que a inscrição em Dívidas Ativa só se dá após a ocorrência do contraditório e da ampla defesa com o contribuinte, permitindo um diálogo prévio, para, só então, depois do encerramento da fase administrativa, proceder com a devida inscrição. Assim sendo, a simples existência de Certidão de Dívida Ativa gera a presunção de veracidade, certeza, liquidez do título.

Geralmente, a presunção no Direito Tributário é vista como relativa, ou seja, permite a prova em contrário por parte do contribuinte. No exemplo acima, o contribuinte, sendo réu em processo de execução fiscal, pode, utilizando-se de qualquer meio lícito de prova, convencer o juiz quanto à ausência de pressuposto do título executivo ou ainda da própria ausência de fato imponible, resultando na extinção da execução fiscal. Todavia, o risco está justamente quando o Direito Tributário utiliza-se de presunção absoluta, tratando o fato pretérito e conhecido (indício) como suficiente para concluir por uma presunção pronta e acabada, que não permite a prova em contrário por parte do contribuinte.

2.3 O RISCO DA PRESUNÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

A figura da presunção é imprescindível para o ordenamento jurídico brasileiro, tendo em vista que permite determinar consequentes não comprovados a partir da análise do fato anterior ocorrido, deduzindo assim o seu resultado. Claro que a presunção não deve ser vista como algo pronto e acabado, tendo em vista que, muitas vezes,

faz-se necessário esgotar o corpo probatório para o convencimento do magistrado, principalmente quando uma das partes da relação é o Fisco, ou seja, que nunca entra numa disputa judicial com paridade de armas com o contribuinte. Essa premissa é de extrema relevância para a análise dos riscos da presunção no processo tributário, tanto na fase judicial como (e principalmente) na esfera administrativa.

A premissa de que o Fisco está sempre em vantagem no que se refere às armas no processo tributário, tanto o administrativo como o judicial, decorre justamente de uma presunção, a presunção de veracidade dos atos administrativos, responsável pela inversão do ônus da prova. Essa inversão do ônus da prova vem exigindo cada vez mais criatividade dos contribuintes que buscam comprovar a ilegalidade de atos administrativos, mesmo quando a ilegalidade é sabida pela própria Administração Pública, que, no afã de recolher cada vez mais recursos, recusa-se a proceder com a autotutela administrativa.

A possibilidade de o Poder Público corrigir ou anular seus próprios atos busca fundamento em súmulas do Supremo Tribunal Federal – STF, tanto na Súmula n. 346, que prescreve que *“a Administração Pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos”*, como na Súmula n. 473, que estabelece que *“a Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial”*. Ocorre que pouco se vê a Administração Pública cumprido com a determinação da Suprema Corte, principalmente pelo fato de no Direito Tributário a anulação de ato administrativo, a maior parte das vezes, representar renúncia de arrecadação.

Outro instituto tupiniquim é o mito do princípio da presunção da boa fé do contribuinte, que também deve ser analisado para construir o cenário onde os riscos das presunções estão inseridos. O princípio da presunção de boa fé do contribuinte, em que pese seja possível identificar algumas de suas ocorrências, é bastante sutil, fazendo com que o contribuinte seja visto, na maioria das vezes, como sonegador das responsabilidades fiscais e causador de danos ao erário, de modo que a presunção passa a ser de má-fé, visto que o Fisco acaba procedendo com

lançamento de crédito tributário devido e indevido, cabendo ao contribuinte provar que efetuou o recolhimento.

A jurista Mizabel Derzi (2004) critica a utilização de presunções no Direito Tributário ironizando apresentação do princípio da praticidade, alegando que a Administração Pública preocupa-se mais em tomar decisões que facilitam seu trabalho do que cumprem com as normas constitucionais estabelecidas, afirma que

Para tornar a norma exequível, cômoda e viável, a serviço da praticidade, a lei ou o regulamento muitas vezes se utiliza de abstrações generalizantes fechadas (presunções, ficções, enumerações taxativas, somatórios e quantificações) denominadas por alguns autores de tipificações. A principal razão dessa acentuada expressão da praticidade reside no fato de que o Direito Tributário enseja aplicação em massa de suas normas, a cargo da Administração ex officio e de forma contínua ou fiscalização em massa da aplicação dessas normas (nas hipóteses de tributos lançados por homologação)

Deste modo, considerando a presunção de má-fé enraizada no Fisco, a ausência de auto tutela administrativa, tendo em vista que os entes federados não abrem mão de arrecadar cada vez mais, mesmo quando de forma indevida, bem como com a força da presunção de veracidade dos atos administrativos, pode-se concluir que a Administração Pública detém poderes ilimitados e utiliza cada vez mais a figura da presunção por conveniência, pondo em risco a segurança jurídica e a justiça fiscal. Claro que quem sempre sai perdendo é o contribuinte, que, mesmo quando alcança uma vitória, não deve ser comemorada como deveria, por sofrer com as decisões protetivas e recorrentes da Administração Pública.

3 A PROBLEMÁTICA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

3.1 A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS MERCANTIL

A Constituição Federal de 1988 previu em seu art. 155, II que compete aos estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre as “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”. O constituinte de 88 ampliou a atuação do antigo ICM, incorporando a produção de petróleo e seus derivados, além da energia elétrica e a incidência sobre os serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de

comunicação. Desta forma, o ICM ganhou o “S” referente aos três serviços incorporados, passando a ter a sigla ICMS. A Lei Complementar n. 87/96, também conhecida como Lei Kandir, estabelece as normas gerais, enquanto os estados e o Distrito Federal ficam responsáveis pelas normas instituidoras, as que efetivamente criam o ICMS.

Dentre outras características, o ICMS Mercantil é plurifásico e indireto, sendo determinado pelo constituinte que o sistema de abatimentos deve ser respeitado, sob pena de penalizar o consumidor final com a incidência do imposto da operação sobre os impostos já recolhidos nas operações anteriores. A Constituição Federal, mais especificamente em seu art. 155, §2º, I, dispõe que o ICMS *“será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou Distrito Federal”*. Da mesma maneira disciplina a Lei Kandir. Sobre este princípio constitucional, José Eduardo Soares de Melo (2012, p.292) leciona que

tem origem na evolução cultural, social, econômica e jurídica do povo. Sendo essencial, a sua supressão do texto constitucional inevitavelmente causaria um sério e enorme abalo em toda a estrutura sobre a qual foi organizado o Estado. Constituindo-se num sistema operacional destinado a minimizar o impacto do tributo sobre os preços dos bens e serviços de transporte e de comunicações, a sua eliminação os tornaria artificialmente mais oneroso. Caso fosse suprimida, a cumulatividade tributária geraria um custo artificial indesejável aos preços dos produtos e serviços comercializados. Esses preços estariam totalmente desvinculados da realidade, da produção, e encareceria o processo produtivo e comercial, reduzindo os investimentos empresariais, em face do aumento de custos ocasionado por esse artificialismo tributário oriundo da cumulatividade.

Mister destacar ainda o princípio da não-cumulatividade como característica do ICMS Mercantil, que é responsável pela manutenção de um sistema tributário mais justo, e é exatamente por isso que José Eduardo Soares de Melo (2012, p.295) faz questão de frisar que a cláusula da “não-cumulatividade” é uma diretriz constitucional imperativa, ou seja, trata-se de uma norma cogente, devendo, portanto, ser cumprida por todos os sujeitos da relação. Lembra Roque Antônio Carrazza (2012b, p.403) que

não estamos, na hipótese, diante de simples recomendação do legislador constituinte, mas de norma cogente que, por isso mesmo, nem o legislador ordinário, nem o administrador nem, muito menos, o intérprete podem desconsiderar.

Este mecanismo de abatimento é indispensável para a efetivação do já mencionado princípio da “não cumulatividade”, por possibilitar a dedução do imposto já recolhido em operações anteriores (CARRAZZA, 2012a, p.403).

Quanto à regra matriz de incidência tributária, deve-se esclarecer que a Hipótese de Incidência é tratada por Geraldo Ataliba (2012, p.58) como “*descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato; é seu desenho)*”. Ao fazer a alusão da H.I. com o espelho do fato, Ataliba, brilhantemente, transmite a ideia de abstração deste instituto, esclarecendo que se trata de mero conceito legal. Segundo Paulo de Barros (2010, p.319), o legislador conceitua o fato que dará ensejo ao nascimento da relação jurídica e estabelece critérios de identificação para o devido reconhecimento de sua ocorrência, encontrando-se como critérios: critério material, critério espacial e critério temporal.

O critério material do ICMS Mercantil está descrito no art. 2º, I da LC 87/1996 e dispõe que a materialidade deste tipo de ICMS está nas “operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentos e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares”. Quanto ao critério espacial, tem-se o respeito ao princípio da territorialidade, que determina que a aplicação de uma lei ordinária se dá somente no território de competência do legislador. No que se refere ao aspecto pessoal do ICMS sobre as operações mercantis, segundo José Eduardo Soares de Melo (2012, p.253) é “*qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial as operações de circulação de mercadorias*”, seguindo o conceito legal estabelecido pelo art. 4º da Lei n. 87/1996. Por fim, o critério temporal é considerado realizado no momento da saída do estabelecimento, na origem, salvo nos casos de importação que é no momento do desembarço aduaneiro.

Ultrapassada a análise da hipótese de incidência, passa-se a análise de considerações sobre o conseqüente da subsunção do fato à norma, que é formado pela base de cálculo e alíquota. A base de cálculo é o elemento mais importante para o presente trabalho, podendo ser visto como o valor a ser utilizado no cálculo de um tributo. Quando a lei define a base de cálculo de um imposto ela informa o critério a ser utilizado para se chegar à base de cálculo, no caso do ICMS sobre as operações mercantis, o art. 13, I da Lei Kandir dispõe que “*na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação*”, ou seja, **a base de**

cálculo corresponde ao valor da operação. A doutrina é uníssona quanto a isso. Para chegar até a base de cálculo, Roque Antonio Carrazza (2012a, p.98) conclui que se a hipótese de incidência do tributo é a venda da mercadoria, nada mais evidente em a base de cálculo para alcançar o valor arrecadado ser o valor pelo qual se vendeu esta mercadoria.

Paulo de Barros Carvalho (2010, p.405) brilhantemente assevera que a alíquota, “*congregada à base de cálculo, dá a compostura numérica da dívida, produzindo o valor que pode ser exigido pelo sujeito ativo, em cumprimento da obrigação que nascerá pelo acometimento do fato típico*”, mas, considerando que as alíquotas de ICMS possuem muitas especificidades e como o presente trabalho tem o foco mais voltado à base de cálculo, a discussão sobre a alíquota ficará para outra oportunidade.

Outro conseqüente é o critério subjetivo, que, de proêmio, deve-se elucidar que este critério não se confunde com o já apresentado aspecto pessoal, uma vez que aquele se resume ao sujeito que praticou o fato gerador, sendo, portanto, contribuinte do imposto. Neste critério temos os responsáveis tributários, que são aqueles sujeitos que não realizaram o fato gerador, mas estão obrigados, por lei, ao pagamento do tributo.

Sobre este critério o professor Roque Antonio Carrazza (2012a, p.113) esclarece que, não raro, “por razões de expediência administrativa, vêm arrecadados, pelo menos num primeiro momento, dos *responsáveis tributários*, vale dizer de terceiras pessoas juridicamente relacionadas com os *contribuintes*”.

Neste esteio Leandro Paulsen (2012, p.254) reforça que

a lei poderá atribuir a terceiros a *responsabilidade* pelo pagamento do imposto devido pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo; como também a depositário a qualquer título, hipótese em que o contribuinte assumirá a condição de substituto tributário.

Corroborando com este entendimento, no entendo, de maneira um pouco mais incisiva, Sérgio Gonini Benício (2010, p.113-114) esclarece que

a eleição de terceira pessoa como responsável pelo recolhimento de tributo calca-se, normalmente, em razões de *praticidade* fiscal. Por vezes – especialmente no âmbito da arrecadação de impostos plurifásicos – a fiscalização e a cobrança de determinados tributos se tornam quase inviáveis, seja por força da pluralidade de contribuintes, seja em virtude da natureza das operações comerciais envolvidas, seja, ainda, devido aos parcos meios materiais e imateriais de que goza a autoridade fazendária competente.

O objetivo da atribuição da responsabilidade tributária é facilitar a fiscalização e a arrecadação, evitando, assim, a sonegação fiscal, principalmente quanto aos impostos plurifásicos, onde a pluralidade de contribuintes implica em árduo trabalho para a Administração Pública. Desta forma, ao invés de arrecadar e fiscalizar o contribuinte, é preferível arrecadar e fiscalizar um terceiro mais acessível, por exemplo, melhor arrecadar e fiscalizar o lojista atacadista do que todos os lojistas varejistas que receberão as mercadorias daquele.

Importa esclarecer que somente a lei estadual poderá estabelecer os responsáveis pelo pagamento do ICMS, de acordo com o art. 6º da LC n. 86/1986¹. Além deste dispositivo sobre os responsáveis tributários, a Lei Kandir estabelece normas gerais que devem ser seguidas pelos estados na criação das hipóteses de substituição tributária, porém, para este trabalho, dispensa-se maiores digressões.

3.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE O INSTITUTO DA S.T. PROGRESSIVA

Visando facilitar a fiscalização e arrecadação de tributos, o legislador tributário criou a figura dos responsáveis tributários, que são aqueles que não executaram o fato gerador, mas foram eleitos para cumprir com o débito tributário. Uma das modalidades da responsabilidade tributária é a substituição, onde, embora o substituto não tenha realizado o fato gerador está ligado, de alguma forma, a ele, por integrar a cadeia de circulação da mercadoria. A substituição tributária se divide em: “para trás” e “para frente”.

Na substituição tributária “para trás” ou regressiva, a lei estabelece que o tributo será recolhido pelo substituto em operação futura, ou seja, apesar de o fato gerador já ter

¹ Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

ocorrido o recolhimento será feito em um momento futuro. Já na substituição tributária “para frente” ou progressiva, a lei estabelece que o tributo será recolhido pelo substituto antes da realização do fato gerador, ou seja, o substituto é responsável por um fato futuro e incerto.

O presente trabalho tem enfoque na Substituição Tributária Progressiva, razão pela dar-se-á maior atenção a este instituto.

A previsão constitucional da Substituição Tributária Progressiva veio por meio da Emenda à Constituição n. 3, de 1993, que acrescentou o §7º ao art. 150:

A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Todavia, mesmo sendo inserida na Constituição Federal pelo constituinte derivado, em que pese tenha cumprido com seu objetivo de facilitar a fiscalização e arrecadação, a substituição nunca teve muita força entre os operadores do direito, sendo amplamente repudiado por se tratar de uma presunção exclusivamente com finalidade iminentemente arrecadatória e seguindo procedimentos ilegais.

Ainda sobre o instituto, o doutrinador Sérgio Gonini Benício (2010, p.136) entende que

a responsabilidade do substituto, nessa situação, abarca tributos que nem sequer foram ainda gerados, em razão da não concretização dos fatos imponíveis. Em outras palavras, a substituição tributária progressiva se estrema das demais figuras subjetivas passivas em razão de o substituto ter que recolher valores atinentes a toda incidência tributária do ICMS, ao longo da cadeia circulatória, não obstante ainda não tenham sequer ocorrido os respectivos fatos gerados.

Vê-se, portanto, o tamanho poder da secretaria fazendária, que, além de conseguir prever que o fato gerador vai ocorrer tem a habilidade de prever, com exatidão, o valor que a mercadoria será comercializada. Esse valor tem que ser “previsto” com exatidão, sob pena de inconstitucionalidade, visto que a base de cálculo é o valor da operação e a secretaria não tem competência (nem na acepção de habilidade, tampouco no sentido de poder) para modificá-la.

Desta forma, o instituto da Substituição Tributária Progressiva nada mais é que a bola de cristal que o Fisco utiliza para facilitar a arrecadação e fiscalização dos contribuintes, sendo, portanto, instituto criado única e exclusivamente para a

conveniência da Administração Pública e em total afronta aos ditames constitucionais e ao Sistema Tributário Nacional.

3.2 A PRESUNÇÃO DE OCORRÊNCIA DO FATO GRADOR

A consideração de um fato gerador futuro acaba gerando uma absurda insegurança jurídica. Diante disto, considerando que o princípio da segurança jurídica é cláusula pétrea, vez que se relaciona diretamente com direitos individuais, restou assegurada a restituição da quantia paga, ante a não ocorrência do fato gerador presumido ou a sua inconstitucionalidade. Desta forma, considerando que a EC n. 3/93 desrespeitou o princípio da segurança jurídica, bem como garantias do regime republicano, resta evidente sua inconstitucionalidade.

Esta questão já fora analisada pela doutrina pátria, conforme se infere dos ensinamentos de Roque Antônio Carrazza:

Deveras, a Emenda Constitucional 3/1993 'criou' a absurda figura da responsabilidade tributária por fato futuro. O preceito em tela 'autoriza' a lei a fazer nascer tributos de fatos que ainda não ocorreram mas que, ao que tudo indica, ocorrerão. Noutros termos, permite que a lei crie presunções de acontecimentos futuros e, com elas, faça nascer obrigações tributárias.

Ora, o art. 1º da Emenda Constitucional 3/1993 é inconstitucional, porque atropela o princípio da segurança jurídica, em sua dupla manifestação: certeza do direito e proibição do arbítrio. Este princípio, aplicado ao Direito Tributário, exige que o tributo só nasça após a ocorrência real (efetiva) do fato imponible.

É sempre bom reafirmarmos que o princípio da segurança jurídica diz de perto com os direitos individuais e suas garantias. É, assim, 'cláusula pétrea', e, nessa medida, não poderia ter sido amesquinhado por emende constitucional (cf. art. 60, §4º, da CF).

Ataliba e Aires Barreto, em seu livro "Substituição e Responsabilidade Tributária", asseveram que esta modalidade de responsabilidade:

[...]

b) viola o princípio da tipicidade tributária – corolário da estrita legalidade tributária – porque importa exigência de ICMS antes da ocorrência do fato imponible

[...]

d) viola o preceito constitucional atributivo de competência tributária aos Estados-membros que – ao definir o 'fato-signo presuntivo de riqueza' sobre o qual poderá ser instituído o ICMS – já indica, de modo indubitado, o destinatário legal do tributo, vale dizer, o sujeito passivo tributário

e) viola o princípio da capacidade contributiva, por importar oneração do patrimônio daquele que é o destinatário legal tributário na medida de fato de outrem e não na medida revelada pelo fato tributário a seu cargo"

O instituto da Substituição Tributária Progressiva é mais um exemplo de como a figura presunção no Direito Tributário é utilizada por conveniência, uma vez que se travestiu a necessidade de criação do instituto, entendendo ser imprescindível para o controle da arrecadação e fiscalização do imposto nas cadeias seguintes, mas desconsiderou o fato de ser apenas uma presunção do fato gerador, que pode vir a não ocorrer. Em que pese tenha disciplinado a possibilidade de imediata e preferencial restituição quando da não ocorrência do fato gerador, sabe-se que a restituição não é tão simples, nem tão imediata, tampouco tão preferencial, uma vez que a lei complementar dificultou o procedimento de restituição, como, por exemplo, a concessão de prazo de 90 dias para pagamento, além de exigir documentos específicos para a restituição administrativa.

Ainda sobre os riscos da presunção do fato gerador, o doutrinador Sérgio Gonini Bonício (2010, p.137) afirma que *“a adoção de uma consequência incerta, ainda que dotada de alta probabilidade de vir a acontecer, consubstancia mecanismo do qual a lei se vale apenas para operacionalizar normas que, de outra maneira, não poderiam cumprir o seu papel”*. Guilherme Dourado Aragão Sá Araújo entende que

[...] quanto à derivação do direito, ou seja, quanto à compatibilidade para com o restante do ordenamento jurídico causadas pelo recolhimento do tributo antes da prática do fato gerador, verifica-se que, para o cálculo do montante devido, em face da inexistência do fato gerador ao qual deveria reportar-se, a autoridade administrativa deverá presumir, ainda, a base de cálculo a ser utilizada, sem que haja nenhuma segurança aos substitutos tributários de que o valor estipulado pelo Fisco se coaduna com o valor praticado pelo livre mercado.

Exatamente por isso, conclui-se que nem de longe a ausência do fato imponível foi o principal problema advindo dessa presunção ilegal e constitucionalizada, visto que esse problema, de certa forma, foi dirimido com o art. 150, §7º da CF/1988, que prevê a pseudo imediata e preferencial restituição do imposto pago pelo fato gerador presumido e não ocorrido. O maior problema reside (para aqueles que entendem que a recente decisão do STF solucionou todo impasse, pode-se dizer que “residia”) quando o fato gerador presumido efetivamente ocorre, porém com o valor da base de cálculo menor do que aquela presumida.

3.3 A PRESUNÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA OPERAÇÃO

A Substituição Tributária Progressiva conseguiu estabelecer duas presunções, (1) a presunção da ocorrência do fato imponible, já discutida, e (2) a presunção do valor da base de cálculo de uma H.I. que sequer ocorreu. A presunção da base de cálculo se dá através de uma pauta fiscal, confeccionada pelas diversas secretarias de fazenda do país. Trata-se de uma lista que discrimina diversos produtos e os valores que estão ali retratados. Segundo Carrazza (2009, p. 301), a pauta fiscal é a *“fixação da obrigação tributária pelo poder público, por um valor pré-fixado da operação, tomado como teto, independente do efetivo e real valor da operação. É a troca da base e cálculo real por uma outra arbitrada de maneira discricionária pela autoridade fazendária”*.

Conforme alhures tratado, a Emenda Constitucional n. 3/1993 garantiu a restituição do ICMS recolhido antecipadamente quando da não ocorrência do fato gerador (art. 150. §7º, CF/1988), contudo em momento algum tratou da restituição do ICMS pago a maior, em decorrência de o fato gerador ter ocorrido por valor menor daquele constante na pauta fiscal da secretaria fazendária. Ora, diante dessa análise, pode-se reforçar a ideia que o instituto da Substituição Tributária Progressiva pariu duas presunções, gêmeas, mas bivitelina, tendo em vista que a presunção da ocorrência do fato gerador é relativa, pois possibilita prova em contrário e o gozo do direito à restituição, por outro lado, a presunção da base de cálculo por pauta fiscal é absoluta, não possibilitando, até então, prova em contrário para obtenção de restituição.

Percebe-se que, além da ofensa à regra constitucional da legalidade estrita (tipicidade), ofensa essa também existente na presunção da ocorrência do fato gerador, é possível identificar que a presunção absoluta da base de cálculo no instituto da Substituição Tributária Progressiva ofende o princípio/regra da capacidade contributiva.

O Estado elege alguns fatos que demonstram capacidade contributiva do administrado, ou seja, o contribuinte paga o imposto pelos fatos que, presumidamente, demonstram capacidade contributiva. Neste sentido temos que

a obrigação de pagar imposto não se origina de qualquer atividade específica d Estado relativa ao contribuinte. O fato gerador do dever jurídico

de pagar imposto é uma situação da vida do contribuinte relacionada a seu patrimônio, independente do agir do Estado (MACHADO, 2012, p. 302-303).

Vejamos como explica Luciano Amaro (2010, p. 52):

O fato gerador do imposto é uma situação (por exemplo, aquisição de renda, prestação de serviços etc.) que não supõe nem se conecta com nenhuma atividade do Estado *especificamente dirigida ao contribuinte*. Ou seja, para exigir imposto de certo indivíduo, não é preciso que o Estado lhe preste algo determinado. A atuação do Estado dirigida a prover o bem comum beneficia o contribuinte, mas este frui das utilidades que o Estado fornece porque é membro da comunidade e não por ser contribuinte.

Se o fato gerador do imposto não é um ato do Estado, ele deve configurar uma situação à qual o *contribuinte* se vincula. O legislador deve escolher determinadas situações materiais (por exemplo, aquisição de renda) evidenciadoras de capacidade contributiva, tipificando-as como fatos geradores da obrigação tributária. As pessoas que se vinculam a essas situações (por exemplo, as pessoas que adquirem renda) assumem o dever jurídico de pagar o imposto em favor do Estado.

Destarte, os entes federados recebem a competência da Constituição para instituir o imposto, presumindo a capacidade contributiva do contribuinte. O Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, por exemplo, incide sobre o fato de a pessoa ter um acréscimo patrimonial; enquanto o Imposto sobre Propriedade Territorial Rural, o Imposto sobre Propriedade e Territorial Urbano e o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores presumem a capacidade contributiva através da propriedade; e o Imposto sobre Produtos Industrializados, Imposto sobre Serviços sobre Serviços de Qualquer Natureza e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação presumem a capacidade contributiva pelo consumo e por aí vai.

A presunção absoluta da base de cálculo, estabelecida pela pauta fiscal, ofende o princípio/regra da capacidade contributiva, a partir do momento em que a secretaria da fazenda estabelece um valor de base de cálculo superior ao valor efetivo da mercadoria, ou seja, da base de cálculo efetiva. O valor da mercadoria pode sofrer grandes variações com o tempo, podendo reduzir seu próprio valor de mercado por avaria, evolução tecnológica, mudança de tendência etc., fazendo com que o contribuinte acabe comercializando a mercadoria por valor muito menos do que o constante na pauta fiscal.

Ademais, sabe-se que toda presunção põe em cheque a segurança jurídica pretendida no ordenamento jurídico brasileiro.

O ilustre professor José Eduardo Soares de Melo (2012, p. 244) entende que é “inaceitável a fixação (ou ficção) legal da base de cálculo estranha ao preço das

mercadoras, e dos serviços, tomando-se em conta o artificial valor de mercado, segundo critérios administrativos, caracterizando-se como “pautas”, que nunca condizem com a realidade dos negócios jurídicos”. A revolta de um dos brilhantes doutrinadores do ICMS com a instituição da pauta fiscal é mais do que suficiente para toda e qualquer pessoa perceber que há muita sujeira por de trás dessa presunção absoluta de base de cálculo.

Destarte, infere-se que o estabelecimento da pauta fiscal, mesmo com suas motivações relacionadas à praticidade, tanto na fiscalização como na arrecadação, não deve ter prevalecer em detrimento da segurança jurídica e justiça fiscal, que acaba desaguando no enriquecimento sem causa por parte dos entes tributantes.

3.4 A SOLUÇÃO OFERECIDA PELO STF

As presunções decorrentes da antecipação do pagamento do ICMS são combatidas desde antes de sua constitucionalização, que se deu com a EC n. 03/1993, momento em que os contribuintes perderam força argumentativa, devido ao caráter constitucional empregado pela referida emenda. Contudo, a redução do poder combativo dos contribuintes se deu somente com relação à presunção da ocorrência do fato gerador, devido à possibilidade de restituição do art. 150, §7º da CF/1988, permanecendo o embate pela presunção da base de cálculo estabelecida nas pautas fiscais.

A doutrina sempre esteve pacífica quanto à aberração criada pelos entes federados e constitucionalizada pelo constituinte derivado, de modo que a discussão permaneceu no âmbito judicial por muitos anos, já tendo manifestação do Superior Tribunal de Justiça, que entendeu pela impossibilidade da restituição do imposto recolhido sobre base de cálculo presumida maior do que a base de cálculo efetiva, *in verbis*:

RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 33.209 - MA (2010/0198794-9) RELATOR : MINISTRO HAMILTON CARVALHIDO RECORRENTE : HELIO DE SOUSA QUEIROZ E OUTROS ADVOGADO : JOAO ULISSES DE BRITO AZEDO E OUTRO (S) RECORRIDO : ESTADO DO MARANHÃO PROCURADOR : HELENA MARIA CAVALCANTI HAICKEL E OUTRO (S) DECISÃO Recurso ordinário interposto por Helio de Sousa Queiroz e outros, contra acórdão das Câmaras Cíveis Reunidas do Tribunal de Justiça do Estado do Maranhão, que denegou o mandado de

segurança impetrado contra ato do Secretário de Estado de Fazenda do Estado do Maranhão, assim ementado: "SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA. CONVÊNIO ICMS 13/97. ESTADO SIGNATÁRIO. NÃO-RESTITUIÇÃO. 1. Na hipótese do regime de substituição tributária progressiva aplica-se a regra específica disposta na parte final do art. 150 § 7º da CF, que assegura expressamente a restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. 2. Sendo o Estado-membro signatário do Convênio ICMS 13/97, não cabe a restituição do tributo quando o fato gerador efetivamente se realiza, porém em valores menores que o presumido. 3. Segurança denegada. Unanimidade." (fl. 308).

[...]

Ante o exposto, e de acordo com o Parecer Ministerial, denego a segurança, nos termos da fundamentação supra. É como voto" (fls. 309/310 - nossos os grifos). Ao que se tem, o acórdão recorrido está em perfeita consonância com o entendimento desta Corte Superior de Justiça, de que somente haveria direito à restituição dos valores de ICMS recolhidos em regime de substituição tributária nos casos em que não realizado o fato gerador presumido, acompanhando o que decidiu o Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851/AL. **In casu, não cabe a restituição pleiteada, tendo em vista que, como se infere do acórdão recorrido, trata-se de hipótese de "exame da possibilidade de restituição dos valores recolhidos antecipadamente nos casos em que o fato gerador efetivamente se realiza, porém em valores menores do que o presumido"**. Nesse sentido: "TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA. REPETIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE VALORES RECOLHIDOS A MAIOR. IMPOSSIBILIDADE. DECISÃO DO STF (ADIN Nº 1.851-4/AL). EFICÁCIA ERGA OMNES E EFEITO VINCULANTE. 1. A discussão travada no mandamus refere-se à possibilidade de aproveitamento dos créditos de ICMS, no âmbito do regime de substituição tributária progressiva, quando o valor presumido da mercadoria é maior que o valor efetivamente praticado na operação saída da mesma. 2. No julgamento da ADIn nº 1.851-4/AL, entendeu-se, à luz do comando contido no § 7º do artigo 150 da Constituição da República, que o contribuinte tem direito à restituição dos valores recolhidos em regime de substituição tributária progressiva apenas quando o fato gerador não se realizar, afastada a possibilidade de compensação de eventuais excessos ou faltas, em razão do valor real da operação substituída. 3. Recurso ordinário em mandado de segurança não provido." (STJ - RMS: 33209, Relator: Ministro HAMILTON CARVALHIDO, Data de Publicação: DJ 03/02/2011)

O caminho foi longo e, depois de muitas discussões no âmbito judicial, o caso chegou à Suprema Corte, onde a possibilidade de restituição do imposto pago a maior seria discutida. Foi então que o *leading case*, Recurso Extraordinário – RE n. 593849 chegou ao STF em 30/09/2008, tendo a empresa contribuinte como Recorrente, ou seja, vindo de derrotas até o presente momento, e o estado de Minas Gerais como Recorrido. A repercussão geral foi reconhecida pelo plenário em 18/09/2009. Depois de muita análise sobre o caso, o Ministro Relator Edson Fachin proferiu seu voto no sentido de dar provimento ao recurso no dia 13/10/2016, momento em que o julgamento foi suspenso. No dia 19/10/2016 o julgamento foi retomado, e o Tribunal Pleno conheceu do recurso e deu provimento, por maioria,

reformando o acórdão, fixando interpretação conforme a Constituição em expressões que tratavam da presunção do fato gerador e da base de cálculo.

Por unanimidade, fixou a tese *“é devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”*. Entretanto, o Tribunal resolveu modular os efeitos do julgamento, decidindo que

o precedente que aqui se elabora deve orientar todos os litígios judiciais pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral e os casos futuros oriundos de antecipação do pagamento de fato gerador presumido realizada após a fixação do presente entendimento, tendo em conta o necessário realinhamento das administrações fazendárias dos Estados membros e do sistema judicial como um todo decidido por essa Corte.

A decisão da Suprema Corte pode ser vista como uma vitória para os contribuintes, contudo não pode ser tão comemorada, em razão da modulação dos efeitos já esperada para este julgamento. Em verdade, a sensação está longe de ser a de dever cumprido, visto que os entes federados passaram mais de 20 anos utilizando-se de uma presunção de base de cálculo e arrecadando um imposto que não permitia a restituição quando a base de cálculo efetiva fosse maior que a da pauta fiscal.

A doutrina diverge muito quanto à adequação decorrente da modulação dos efeitos pelo STF, mas entendemos que o mais adequado é a possibilidade de modulação em caráter extremamente excepcional, quando a decisão da Suprema Corte gerar uma “revolução” normativa, que macula a segurança jurídica tanto para o administrado como nas situações que o prejuízo for da Administração Pública e seu erário. A decisão do STF no RE n. 593849 não foi algo inusitado a ponto de utilizar a modulação do efeito, tendo em vista o tamanho do absurdo que era a recusa das secretarias em restituir o imposto pago a maior, mas, mesmo assim, as decisões eram pela impossibilidade de restituição pelo simples fato de a aberração ter amparo constitucional. A modulação no presente caso foi a anistia para os entes federados que cometeram verdadeiros confiscos dos contribuintes e saíram ilesos, pelo argumento de prejuízo ao erário. Neste esquete segue o jurista Andrei Pitten Velloso (2008, p. 13):

Em suma, a doutrina da “modulação” dos efeitos das pronúncias de constitucionalidade mostra-se não só incompatível com as singularidades do Direito Tributário, senão também flagrantemente atentatória à

supremacia da Constituição. Incentiva a sua derrocada, a mutilação de sua força normativa – e o confisco estatal da propriedade privada.

Tão-somente em hipótese excepcionalíssimas dita modulação poderia ser admitida. Referimos aos casos de radical mudança na jurisprudência do STF e de adoção, por esse, de uma exegese constitucional completamente inusitada, imprevisível até mesmo ao mais prudente legislador.

Nesta linha, tratando da banalização da modulação de efeito pelo STF, com o fito de proteger as arbitrariedades cometidas pelo Fisco, o jurista Fernando Luis Bernardes de Oliveira (2016) entende que

Pensar numa banalização da modulação temporal de efeitos em favor do fisco, mostra-se prejudicial seja a existência do Estado do Direito, a supremacia da Constituição, ou segurança jurídica, pois primeiramente se irrompe com a regra do Direito Tributário, da qual se retira que o normal e esperado pelo contribuinte seria ter a quantia paga indevidamente recebida de volta (mesmo que transcorrido um grande lapso temporal) e segundo, pois a aplicação de forma reiterada dessa medida geraria ao legislador a ideia de que sempre poderia criar normas tributárias inconstitucionais, já que nunca precisaria devolver aquilo fora cobrado de forma inconstitucional.

Ademais, além da excepcionalidade da modulação dos efeitos, a Suprema Corte, como protetora da norma constitucional, deve observar a segurança jurídica que protege o contribuinte, esta, inclusive, é a opinião do ex Ministro Joaquim Barbosa

Pondero que, em matéria tributária, a aplicação de efeitos prospectivos à declaração incidental de inconstitucionalidade demanda um grau ainda mais elevado de parcimônia, porquanto é um truísmo afirmar que os valores arrecadados com a tributação se destinam ao emprego em finalidades públicas. Portanto, não basta ao sujeito ativo apontar a destinação da índole pública do produto arrecadado para justificar a modulação temporal dos efeitos de declaração de inconstitucionalidade, sob o risco de se inviabilizar qualquer pretensão de restituição de indébito tributário, em evidente prejuízo da guarda da constitucionalidade e da legalidade das normas que instituem as exações (...) Evidentemente, a possibilidade que o sistema jurídico confere ao Supremo Tribunal Federal para modular no tempo os efeitos da declaração de inconstitucionalidade e a destinação do produto da arrecadação ao exercício das atividades estatais não podem redundar na imunização do Estado ao dever de zelar pela validade nas normas jurídicas que cria, favorecendo assim a especulação legal.

Ainda, merece ser lembrado o fato de o Supremo Tribunal Federal já ter reconhecido os direitos dos contribuintes como direitos fundamentais, mitigando ainda mais a utilização da modulação dos efeitos, que, repisa-se deve ser utilizada em atenção ao contribuinte, como advoga Netto:

De fato, o Supremo Tribunal Federal já reconheceu que os direitos dos contribuintes consistem, efetivamente, em direitos fundamentais e que, por isso, conformam verdadeira limitação ao poder de tributar e regulam a atuação tanto do legislador quanto do poder executivo e do próprio judiciário. Esse reconhecimento se deu na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939/DF50 . Nesse julgamento, o Ministro Marco

Aurélio afirmou que as garantias constitucionais não estão limitadas àquelas dispostas no artigo 5º da Constituição da República.

Tal posicionamento, repetido pelos demais ministros, reconhece que o catálogo de direitos fundamentais não é *numerus clausus* e vai além, pois afirma que a inclusão de direitos como fundamentais está apenas condicionado a uma apreciação da sua relevância e substância. Aquela é resultante de circunstâncias históricas que apontem pela importância do preceito, que goze de valor diferenciado junto ao corpo social; esta, por sua vez, consistiria em enunciado que, pelo seu conteúdo, se equivale, é similar, àqueles já prescritos no catálogo 51. Essa decisão, portanto, foi o marco no reconhecimento da fundamentalidade dos direitos e garantias dispensados ao contribuinte.

Assim, é possível reconhecer que está sedimentada na doutrina a viabilidade jurídica da delimitação de efeitos retroativos quando da declaração de inconstitucionalidade em matéria tributária, desde que em favor do contribuinte.

Diante de tudo quanto até aqui exposto, após uma análise macro de todo cenário, onde os contribuintes foram afetados ao longo de todos esses anos, com os confiscos decorrentes das presunções do ICMS Substituição Tributária Progressiva, instituto criado com o único objetivo de facilitar o trabalho dos órgãos fiscalizadores, pode-se concluir que a decisão do STF, no referido *leading case*, não deve ser comemorada, uma vez que não passou de uma anistia dos entes federados pelo confisco institucionalizado existente desde 1993. A continuidade da utilização da modulação de efeito para prejudicar o contribuinte, sob o pretexto de proteger o erário, vai acabar criando (se é que já não criou) uma sensação de impunidade por parte dos entes federados, fazendo com que se atentem que podem continuar praticando seus absurdos jurídicos, agindo com toda arbitrariedade possível, que, mesmo com derrota na Suprema Corte, vibraram com o êxito dos recolhimentos indevidos que não poderão ser restituídos pelos contribuintes, graças a modulação do protetor da Constituição.

4 CONCLUSÃO

A utilização da figura da presunção no direito e especificamente no Direito Tributário é algo inevitável, uma vez que a própria engrenagem do Sistema Tributário Nacional está cada vez mais preguiçosa, forçando o contribuinte a fiscalizarem a si mesmos, enquanto a máquina fiscalizadora fica cada vez mais inoperante, aguardando o contribuinte levar as informações a sua posse. O instituto da responsabilidade tributária também existe para facilitar a fiscalização e arrecadação por parte dos entes federados, que preferem atribuir a responsabilidade pela arrecadação a terceiro que não realizou o fato gerador pelo simples fato de ser mais fácil exercer o controle. Os institutos processuais e/ou operacionais do Direito Tributário estão cada vez mais sendo criados para facilitar a vida da Administração Pública e dificultar a vida do contribuinte, que sofre com as cada vez mais complexas obrigações assessorias.

Neste contexto de busca pela facilidade de fiscalização e arrecadação que surgiu o instituto da Substituição Tributária Progressiva, uma mistura de presunção com responsabilidade, onde o responsável tributário, escolhido pelo legislador por ser um alvo mais fácil de fiscalizar, tem o fato gerador de sua operação presumido, bem como a base de cálculo de um fato imponível que sequer ocorreu. Ocorre que como visto ao longo do trabalho, a presunção é um elemento muito arriscado para ser utilizado no direito, principalmente no Direito Tributário, por ser regulado por princípios/regras mais rígidos que, pelo menos em tese, servem para limitar o poder tributário dos entes federados. Assim, a obediência aos princípios/regras da legalidade estrita (tipicidade), capacidade contributiva e segurança jurídica, seria mais do que suficiente para evitar certas arbitrariedades cometidas pelo legislador tributário e pelos entes federados.

Todavia, a falta de respeito aos preceitos constitucionais emanados do constituinte originário, bem como a fragilidade do Sistema Tributário Nacional brasileiro, acabou fazendo com que a aberração jurídica chamada Substituição Tributária Progressiva fosse inserida na Constituição Federal, instituindo a presunção relativa do fato gerador e a presunção absoluta da base de cálculo de fato gerador futuro, rasgando os limites tributários existentes na Carta Magna. O contribuinte, bem como todos os

operadores do direito que possuem bom senso, travaram incansáveis batalhas para retirar o instituto inconstitucional da Substituição Tributária Progressiva como procedimento e o resultado foi a Emenda Constitucional n. 3/1993, que inseriu o art. 150, §7º na Constituição Federal, constitucionalizando uma das maiores aberrações do Direito Tributário.

A presunção no Direito Tributário serve como escudo e espada para o Fisco na batalha travada com o contribuinte, onde ora é utilizada para facilitar a arrecadação e a fiscalização, como ocorre na Substituição Tributária e ora é utilizada para prevenir supostas fraudes, como malfadada presunção de má fé do contribuinte, constantemente aplicada. A relação entre o Fisco e o contribuinte nunca deveria ser vista como uma relação de conflito, onde um necessariamente precisa perder e o outro ganhar, a ideia central do Direito Tributário é servir como ramo responsável pela disciplina de normas norteadoras da cobrança dos tributos que compõem a receita do Estado, receita essa que também será, direta ou indiretamente, revertida para os próprios administrados.

Neste cenário do “dever ser” o Supremo Tribunal Federal, protetor das normas constitucionais, deve exercer sua função de forma imparcial, com o objetivo de identificar tanto as constitucionalidades de atos que o contribuinte entende ser inconstitucional como as arbitrariedades e violações constitucionais cometidas pelos entes federativos. Entretanto, o que vem ocorrendo nas decisões da Suprema Corte é que não há tanta imparcialidade assim, a ferramenta da modulação de efeitos está cada vez mais sendo utilizada para beneficiar comportamentos arbitrários do Fisco, servindo como anistia de verdadeiros crimes cometidos contra os contribuintes, sob o pretexto de a não modulação prejudicar o erário e o interesse públicos, que, sabe-se, é quase inexistente. Como se não bastasse a natural desproporção de forças existente entre o Fisco e o contribuinte, este sequer pode se amparar no sentido de ver a justiça fiscal materializada na decisão do STF, tendo de se contentar com o reconhecimento do direito de maneira pontual.

REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 13ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- BAHIA. **Lei Complementar n. 87**, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 09 jun. 2013.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral no Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- BENÍCIO, Sérgio Gonini. **ICMS: Apontamentos Teóricos e Práticos sobre a Substituição Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2010.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.
- _____. **Código Tributário Nacional, Processo Civil, Constituição Federal, Legislação Tributária e Processual Tributária**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012a.
- _____, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012b.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- COVELLO, Sérgio Carlos. **A Presunção em Matéria Civil**. São Paulo: Saraiva, 1983.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. A Praticidade e o Papel Institucional do Poder Judiciário. A Separação de Poderes em Jogo. A praticidade, a substituição tributária e o direito fundamental à justiça individual. In: DERZI, Misabel Abreu Machado. Tributos e direitos fundamentais. São Paulo: Dialética, 2004.
- DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula arno; OLIVEIRA, Rafael. Curso de Direito Processual Civil, vol. 2. 7ª ed. Salvador: Juspodivm, 2012
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.
- MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS Teoria e Prática**. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012.
- NETTO, Antonio Alves Pereira. **A SISTEMÁTICA DA MODULAÇÃO DOS EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE À LUZ DO CONSTRUTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO**. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=8efa9015a4ef4632>>. Acesso em: 23 out. 2016.
- OLIVEIRA, Fernando Luis Bernardes. O princípio da segurança jurídica e a

possibilidade de modulação de efeitos em matéria tributária. Disponível em: < <http://www.jus.com.br/artigos/51539/o-principio-da-seguranca-juridica-e-a-possibilidade-de-modulacao-de-efeitos-em-materia-tributaria>>. Publicado em ago. 2016. Acesso em 25 out. 2016.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos**. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

VELLOSO. Andrei Pitten. A Temerária "Modulação" dos Efeitos da Pronúncia de Inconstitucionalidade em Matéria Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 157, p. 7-16, out. 2008.

STF. **Recurso Extraordinário n. 593.849**. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/>>. Acesso em: 25 out. 2016.

STF – 2ª Turma, AI 472.768-AgRg, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 21.11.2006, DJU 16.2.2007.

STJ - RMS: 33209, Relator: Ministro HAMILTON CARVALHIDO, Data de Publicação: DJ 03/02/2011